

Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Editie: 1402 p. 8

Publicatiedatum: 15 oktober 2014

Rechtbank/Hof: Rb. Bergen

Datum van uitspraak: 22 september 2014

Wetboek: W.I.B. 92

Artikel: 47

Uitgestelde en gespreide taxatie van meerwaarde op goodwill

Waar de goodwill verworven van derden wel boekhoudkundig activeerbaar en afschrijfbaar is, is dit in beginsel niet het geval voor de zelf opgebouwde goodwill. Het gevolg daarvan is dat enkel de meerwaarde op de eerste categorie in aanmerking komt voor het stelsel van de gespreide taxatie van meerwaarden. De rechtbank van eerste aanleg van Henegouwen, afdeling Bergen, heeft zich zeer recent uitgesproken over de vraag of dit dan betekent dat als een vennootschap haar handelsfonds vervreemdt, de overdrachtsprijs moet worden uitgesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op 'oude' (van derden overgenomen) cliënteel en een gedeelte dat betrekking heeft op nieuwe (zelf opgebouwde) cliënteel. De rechtbank meent in casu dat dit niet het geval is (vonnis van 22 september 2014).

Probleemstelling

Mits herbelegging van de totale verkoopwaarde op de wijze en binnen de termijn bepaald door artikel 47 WIB 1992, worden o.m. de door vrijwillige vervreemding verwezenlijkte meerwaarden op immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen en die sedert meer dan 5 jaar de aard van vaste activa hadden, gespreid belast (art. 47 WIB 1992).

De voorwaarde dat op de immateriële vaste activa afschrijvingen moeten zijn aangenomen, is door de wetgever ingevoerd naar aanleiding van een vroegere betwisting over meerwaarden op zelf opgebouwde cliënteel. Bij gebreke van aanschaffingswaarde kan zelf opgebouwde cliënteel niet op de balans worden gebracht (art. 60 KB/W.Venn.). Maar was het niet voldoende dat de immateriële vaste activa intrinsiek dat karakter hadden, zodat ook zelf opgebouwde cliënteel in aanmerking kwam, of moesten deze activa effectief als dusdanig geboekt zijn, zodat de zelf opgebouwde cliënteel niet in aanmerking kwam? Met de afschrijvingsvoorwaarde heeft de wetgever voor deze laatste oplossing gekozen. Volgens het Hof van Cassatie vloeide deze oplossing overigens reeds voort uit de oorspronkelijke wettekst (Cass. 25 oktober 2013, [Fisc., nr. 1365, p. 6](#); in dezelfde zin reeds: Cass. 15 maart 2012, *FJF* N° 2014/72).

Op het eerste gezicht is de toepassing van deze regeling eenvoudig. Verkoopt men een zelf opgebouwde cliënteel, dan komt de meerwaarde daarop niet in aanmerking voor uitgestelde en gespreide taxatie. Verkoopt men een van derden overgenomen cliënteel, dan komt de meerwaarde daar wel voor in aanmerking.

Maar in werkelijkheid liggen de zaken meestal veel ingewikkelder. In dit verband is de laatste jaren in de rechtspraak immers een delicaat toepassingsprobleem opgedoken. Een belastingplichtige heeft van een derde een cliënteel overgenomen. Hij heeft die cliënteel als goodwill opgenomen in zijn balans en heeft er afschrijvingen op geboekt. Later verkoopt hij zijn zaak met meerwaarde. Heeft die meerwaarde dan nog betrekking op de oorspronkelijk aangeschafte cliënteel, zodat zij in aanmerking komt voor gespreide taxatie, of heeft zij, al was het gedeeltelijk, betrekking op nieuw en zelf opgebouwde cliënteel, zodat zij daar niet voor in aanmerking komt? Daarover blijken in de rechtspraak twee opvattingen te bestaan.

Eerste opvatting

Een eerste opvatting wordt verdedigd door de Administratie en vond weerklank in een arrest van het hof van beroep te Gent (Gent 21 september 2010, *FJF* N° 2011/282; [Fisc., nr. 1236, p. 12](#)), waartegen de voorziening in cassatie overigens werd verworpen (Cass. 15 maart 2012, *FJF* N° 2014/72; [Fisc., nr. 1297, p. 11](#)). Wanneer een belastingplichtige van een derde goodwill heeft overgenomen en die heeft afgeschreven en later zijn handelszaak of kantoor met meerwaarde verkoopt, moet men er volgens de Administratie van uitgaan dat die meerwaarde moet worden opgesplitst : het deel dat nog betrekking heeft op de oorspronkelijk aangeschafte goodwill, komt in aanmerking voor gespreide taxatie; het deel dat betrekking heeft op de naderhand zelf opgebouwde cliënteel, komt daar niet voor in aanmerking; wanneer de oorspronkelijk aangeschafte goodwill volledig was afgeschreven, lijkt de Administratie er wel van uit te gaan dat de hele meerwaarde betrekking heeft op de naderhand zelf tot stand gebrachte cliënteel.

Deze opvatting werd door het hof van beroep te Gent aanvaard in een zaak waarin in 1986 de goodwill van een failliet café was overgenomen, met als belangrijk bestanddeel de cliënteel, en dat café vervolgens in 2001 met meerwaarde werd overgedragen. Het hof was van mening dat de belastingplichtige, door over te gaan tot afschrijving, zelf had laten verstaan dat de aangekochte goodwill tot nihil was herleid. Het vond het zeer onwaarschijnlijk dat de in 1986 aangekochte goodwill nog in 2001 zou aan te treffen zijn, en wel in waarde vermeerderd.

Klaarblijkelijk ziet het hof te Gent het vraagstuk als een feitenkwestie. En die benadering wordt door het Hof van Cassatie duidelijk onderschreven : wanneer de appelrechters oordelen dat de in 1986 aangekochte goodwill volledig was afgeschreven tegen het aanslagjaar 1994, dat de belastingplichtige door de afschrijving zelf heeft laten verstaan dat de goodwill in het aanslagjaar 1994 nihil was, en dat de goodwill in 2001 eerder een nieuwe goodwill was, die tot stand gebracht was door de inspanningen van de belastingplichtige, verantwoorden zij naar recht hun beslissing om de gespreide taxatie bepaald in artikel 47, § 1, 2° WIB 1992 te verwerpen, omdat op de door de belastingplichtige zelf opgebouwde en niet-geactiveerde goodwill geen afschrijvingen zijn gebeurd.

Dat het om een feitenkwestie gaat, zou men ook kunnen lezen in een arrest van het hof van beroep te Brussel, dat ging over de in 1986 aangeschafte goodwill op een apotheek, die volledig werd afgeschreven, terwijl de apotheek toch weer in 1997 met meerwaarde verkocht werd (Brussel 3 juni 2010, *FJF* N° 2011/223). Het hof overweegt uitdrukkelijk dat *in concreto* moet worden beoordeeld of een gedeelte van de in 1986 overgenomen goodwill nog aanwezig was op het ogenblik van de verkoop in 1997 (*Ibidem*, p. 859, rechterkolom, *in initio*). Het neemt dat vervolgens inderdaad aan, voornamelijk op grond van de overweging dat goodwill uit meer dan cliënteel bestaat. Hij bestaat ook uit de commerciële ligging, de goede faam, de knowhow, de specialiteiten en de vestigings- of uitbatingsvergunning. Het hof beschouwt die vestigingsvergunning kwalitatief als een minstens even belangrijk bestanddeel van de goodwill als de cliënteel. De afschrijving van de goodwill heeft geenszins tot gevolg dat de vestigingsvergunning zou hebben opgehouden te bestaan. Maar in dit arrest komt ook een overweging voor, die maakt dat men het misschien toch eerder bij de tweede opvatting moet situeren. Daarover zo dadelijk meer.

Tweede opvatting

Volgens een tweede mening is de opsplitsing van de goodwill, waaraan destijds een overname van een derde ten grondslag lag, in een oud gedeelte en een gedeelte dat later werd opgebouwd, niet in overeenstemming met de wettelijke voorschriften van artikel 47 WIB 1992 (X, Commentaar bij Antwerpen 21 oktober 2003, *Fiscale Koerier*, 2003, 653). Men vindt die opvatting ook letterlijk in het zojuist aangehaalde arrest van het hof van beroep te Brussel. Het hof voegt eraan toe dat artikel 47 WIB 1992 alleen vereist dat de verwezenlijkte activa werden geboekt en dat er fiscaal afschrijvingen op werden toegepast; een andere interpretatie van deze bepaling zou neerkomen op het toevoegen van een voorwaarde aan de wet, hetgeen vanzelfsprekend niet toegelaten is (Brussel 3 juni 2010, *FJF* N° 2011/223, 859, rechterkolom, al. 3).

Men gaat er in deze opvatting van uit dat de opsplitsing van de meerwaarde in een oud gedeelte en een gedeelte dat later werd opgebouwd, aan de tekst van artikel 47 WIB 1992 iedere betekenis inzake goodwill en cliënteel ontnemt (X, Commentaar bij Antwerpen 21 oktober 2003, *Fiscale Koerier*, 2003, 653). Het begrip zelf van de meerwaarde zou door die opsplitsing ontkend worden : wanneer men

voor een volledig afgeschreven goed nog een prijs krijgt, is er toch per definitie sprake van een meerwaarde.

Ter ondersteuning van deze opvatting wordt ook verwezen naar een arrest van het hof van beroep te Antwerpen (Antwerpen 21 oktober 2003, *Fiscale Koerier*, 2003, 648). Die steun is dan wel maar impliciet, want het hof gaat helemaal niet in op de splitsingsopvatting van de Administratie, maar vergenoegt zich ermee vast te stellen dat er destijds goodwill was overgenomen en in de balans geboekt, zodat aan de voorwaarden van artikel 47 WIB 1992 was voldaan.

Rb. Henegouwen 22 september 2014

Onlangs heeft de rechtbank van eerste aanleg van Henegouwen, afdeling Bergen, zich over dit vraagstuk uitgesproken en resoluut geopteerd voor de tweede hierboven weergegeven opvatting.

Het ging om een notarisvennootschap die in 1999 een notariële studie en activiteit had overgenomen, met een goodwill van een kleine 500.000 EUR. Die goodwill werd op het actief geboekt en werd fiscaal afgeschreven. De residuwaarde ervan bedraagt in 2008 nog zowat 75.000 EUR. In 2008 wordt de notarisstudie opnieuw overgedragen aan een nieuwe vennootschap voor zowat 777.000 EUR, waarvan er 722.000 EUR betrekking hebben op de immateriële bestanddelen. De vennootschap is van mening dat het verschil tussen die 722.000 EUR en de residuwaarde van de oorspronkelijk overgenomen goodwill van 75.000 EUR, d.w.z. een bedrag van ongeveer 647.000 EUR, in aanmerking komt voor de uitgestelde en gespreide taxatie van artikel 47 WIB 1992. De Administratie is van mening dat het stelsel van artikel 47 WIB 1992 slechts op een gedeelte van die meerwaarde kan worden toegepast; zij vindt dat het de belastingplichtige toevalt het bewijs te leveren van het deel van de meerwaarde, dat nog kan worden verbonden aan de in 1999 verworven immateriële activa.

De rechtbank wijst de stelling van de Administratie af. Zij wijst erop dat het overgedragen notarisprotocol niet alleen de cliënteel van een notarisstudie betreft, maar de totaliteit van de immateriële activa die aan de activiteit van die notarisstudie verbonden zijn. Dit zijn alle onlichamelijke middelen die duurzaam tot de ondernemingsactiviteit bestemd zijn en toekomstige economische voordelen voor de onderneming kunnen opleveren. Gelet op de vaststellingswijze van de prijs, kan dit actief worden beschouwd als een goodwill in de boekhoudkundige betekenis van het woord, te omschrijven als het verschil tussen de aanschaffingsprijs van een onderneming of van een bedrijfsafdeling en de som van de waarden van de actief- en passiefbestanddelen die ze samenstellen.

De geschiktheid om winst op te leveren vloeit niet enkel voort uit het bestaan van een cliënteel, maar ook uit de reputatie, de ervaring, de organisatie en de kwaliteit van de leden van de notarisstudie. De rechtbank verwijst in dit verband naar verschillende publicaties in de rechtsleer, waaruit blijkt dat goodwill inderdaad veel meer dan alleen cliënteel omvat.

De stelling van de Administratie dat een in 1999 verworven cliënteel noodzakelijkerwijze een deel van haar waarde heeft verloren, houdt dus geen rekening met de wezenlijk evolutieve en fluctuerende natuur van dit actief. Evenmin rechtvaardigt het feit dat er afschrijvingen op de cliënteel zijn toegepast, de gedachte dat de marktwaarde ervan in gelijke mate zou zijn afgenomen.

De rechtbank zet zich uitdrukkelijk af tegen de stelling die werd ingenomen in het voormelde arrest van het hof te Gent, volgens welke de volledige afschrijving van de goodwill toelaat aan te nemen dat het actief verdwenen is. Zulke redenering zou er volgens de rechtbank toe leiden het stelsel van de gespreide taxatie te weigeren aan elke meerwaarde op een volledig afgeschreven actiefbestanddeel; zelfs de Administratie zou een dergelijke stelling niet durven verdedigen.

Wanneer het bestuursorgaan van een onderneming ervan uitgaat dat een immaterieel actiefbestanddeel een beperkte levensduur heeft, volgt het alleen maar de Belgische boekhoudkundige orthodoxie. De rechtbank wijst erop dat de boekhoudkundige praktijk om systematisch uit te gaan van een geleidelijke waardevermindering van immateriële vaste activa zoals goodwill, de laatste tijd omstreden is.

Een splitsing van de overdrachtprijs in een gedeelte dat betrekking heeft op oude cliënteel en een gedeelte dat betrekking heeft op nieuwe cliënteel, zoals de fiscus voorstaat, zou de complexe en

evolutionaire natuur van het immaterieel actief miskennen. Het zou artificieel zijn en geen rekening houden met de andere immateriële elementen die van aard zijn nieuw cliënteel aan te trekken.

De rechtbank besluit dat de belastingplichtige voor de totale meerwaarde op de goodwill recht heeft op het stelsel van de uitgestelde en gespreide taxatie.

Beoordeling

Ons wil het voorkomen dat dit vraagstuk een zuivere feitenkwestie is, zoals het cassatiearrest van 15 maart 2012 trouwens duidelijk aantoonde. In hun absoluutheid zijn zowel de stelling van de Administratie als de stelling van de rechtbank te Bergen te scherp. De Administratie kan niet worden gevolgd wanneer zij ervan uitgaat dat op een volledig afgeschreven goodwill geen meerwaarde meer kan worden gerealiseerd. Dat is inderdaad een miskening van het concept zelf van de meerwaarde. Maar evenmin kunnen het hof te Brussel en de rechtbank te Bergen worden gevolgd, waar zij stellen dat een opsplitsing van de meerwaarde uit goodwill in een oud gedeelte en een gedeelte dat later werd opgebouwd, strijdig zou zijn met artikel 47 WIB 1992.

Het is gewoon een feitenkwestie. Zoals het winstbegrip in het algemeen, worden ook het begrip en de regeling van de meerwaarden beheerst door het realiteitsbeginsel, waarbij de juridische en de economische realiteit terzake van waarden grotendeels met elkaar overeenstemmen. In de zaken voor het hof te Brussel en de rechtbank te Bergen ging het om een apotheek, resp. een notarisstudie. In de zaak behandeld door het hof te Antwerpen ging het eveneens om een apotheek. Iedereen weet dat dergelijke zaken hun waarde in de eerste plaats ontleen aan het feit dat men zich niet vrij in deze beroepen kan vestigen. De overdrachtprijs die men daarvoor betaalt, heeft veel meer te maken met die vestigingskwestie dan met cliënteel. Dat doet de balans gemakkelijk in het voordeel van de belastingplichtige overhellen. De uiteindelijke uitkomst van die zaken schenkt dan ook voldoening. In de zaak die werd behandeld door het hof te Gent, ging het daarentegen om de overname van een failliet café. Daar ligt het veel minder voor de hand dat er na enkele jaren nog iets zou overschieten van de oorspronkelijk overgenomen goodwill.

Mathematische en wetenschappelijke bewijzen zal men hier wel nooit kunnen leveren. Het komt erop aan de Administratie en gebeurlijk de rechter te overtuigen dat de oorspronkelijk overgenomen goodwill in de feiten nog aanwezig is en de meerwaarde heeft opgeleverd. De bewijslast rust op de belastingplichtige, vermits het gaat om een gunstregeling.